

# EVALUASI PENGENDALIAN BIAYA PRODUKSI GUNA MENINGKATKAN EFISIENSI BIAYA PRODUKSI (Studi Pada PT.Ongkowidjojo -Malang)

Dina Kartika  
Dwi Atmanto  
M.G.Wi Endang,N.P

Fakultas Ilmu Administrasi  
Universitas Brawijaya Malang

## **Abstrak**

*Biaya produksi merupakan suatu komponen yang sangat penting bagi perusahaan sehingga perlu direncanakan dan dikendalikan. Pengendalian yang tepat diperlukan untuk membantu perusahaan mengetahui penyimpangan yang terjadi antara anggaran biaya produksi dan realisasi biaya produksi. Penyimpangan tersebut dapat diketahui melalui perhitungan analisis varian. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui dan mengevaluasi pengendalian biaya produksi yang dilakukan PT. Ongkowidjojo-Malang dalam upaya meningkatkan efisiensi biaya produksi. Jenis penelitian yang digunakan adalah penelitian deskriptif. Hasil analisis selisih biaya produksi menunjukkan bahwa terjadi selisih yang menguntungkan(favourable) maupun selisih tidak menguntungkan (unfavourable). Hasil Perhitungan Selisih Harga Bahan Baku(SHB) tidak menguntungkan sebesar Rp. 948.226.917,87 dan Selisih Kuantitas Bahan Baku(SKB) menguntungkan sebesar Rp. 137.721.000. Hasil perhitungan Selisih Tarif Upah Langsung(STU) menguntungkan sebesar Rp.193.630 dan Selisih Efisiensi Upah Langsung (SEUL) menguntungkan sebesar Rp.457.500. Sedangkan, hasil perhitungan selisih biaya overhead pabrik tidak menguntungkan sebesar Rp. 395.232.612,77. Jadi, secara keseluruhan terdapat selisih biaya produksi yang tidak menguntungkan sebesar Rp. 1.205.087.400,64. Adanya selisih yang tidak menguntungkan menunjukkan adanya ketidakefisienan dalam pengendalian biaya produksi. Oleh karena itu, dengan penerapan analisis varian diharapkan perusahaan lebih mudah dalam mengevaluasi pengendalian biaya produksi khususnya mengetahui penyebab penyimpangan yang terjadi.*

**Keywords:** *production cost, analysis of variance, favourable and unfavourable*

## **1.PENDAHULUAN**

Persaingan di dunia bisnis yang ketat menuntut setiap perusahaan yang bergerak di bidang industri, perdagangan maupun jasa harus dapat menjaga kelangsungan hidup perusahaan. Pada perusahaan manufaktur kelangsungan hidup perusahaan tergantung pada kegiatan utama perusahaan yaitu mengolah bahan baku atau bahan mentah menjadi barang jadi. Proses produksi yang dilakukan memerlukan biaya besar yang harus dikeluarkan oleh perusahaan, sehingga diperlukan upaya-upaya pengendalian biaya agar tercipta biaya yang efektif dan efisien. Efektifitas dan efisiensi dapat tercipta jika manajemen dapat mengolah secara maksimal seluruh sumber daya yang dimiliki perusahaan berupa: sumber daya manusia, sumber daya modal, sumber daya mesin dan sumber daya lainnya.

Pengendalian biaya tidak akan terlepas dari biaya produksi karena biaya produksi adalah biaya yang harus dikeluarkan perusahaan untuk proses produksi. Masalah pengendalian biaya produksi disini terkait dengan penyusunan anggaran, dan biaya standar di dalamnya. Efisiensi berarti membandingkan nilai antara *input* dan nilai *output*. Untuk menilai efisiensi biaya produksi digunakan analisis selisih (analisis varian). Analisis selisih dilakukan dengan cara membandingkan biaya produksi yang dianggarkan dengan biaya produksi yang sesungguhnya terjadi. Terdapat dua selisih yang terjadi melalui perhitungan analisis selisih yaitu selisih menguntungkan (*favourable*) dan selisih tidak menguntungkan (*unfavourable*). Selisih menguntungkan terjadi jika biaya produksi aktual lebih kecil daripada biaya produksi standar atau yang dianggarkan. Sedangkan, selisih tidak menguntungkan

kan terjadi jika biaya produksi aktual lebih besar daripada biaya produksi standar atau biaya yang dianggarkan. Oleh karena itu, analisis selisih diperlukan manajer perusahaan dalam mengambil keputusan dan menentukan tindakan terbaik yang harus dilakukan pada periode selanjutnya atau di masa yang akan datang.

Peraturan pemerintah tentang kenaikan cukai membuat pengusaha rokok kecil semakin terbebani dan tidak mampu bersaing dengan pengusaha rokok pabrik besar. PT. Ongkowidjojo merupakan salah satu perusahaan rokok tertua di Kota Malang yang sampai saat ini tetap melakukan aktivitas produksi. Masalah yang dihadapi oleh PT. Ongkowidjojo adalah bagaimana melakukan pengendalian yang efektif dan efisien terhadap biaya produksi di tengah kondisi industri rokok yang semakin terpuruk dan ketatnya persaingan antar pengusaha pabrik rokok. Selama ini PT. Ongkowidjojo-Malang hanya melakukan evaluasi terhadap biaya produksi dengan membandingkan antara anggaran dan realisasinya tanpa adanya analisis lebih lanjut penyebab dari penyimpangan yang terjadi. Penyimpangan yang terjadi tidak mendapat perhatian yang intens, dan tidak adanya tuntutan yang lebih untuk bertanggung jawab atas adanya penyimpangan sehingga dapat menimbulkan prestasi kerja yang kurang baik dan terjadi kesalahan yang berulang-ulang. Berdasarkan uraian di atas, penulis ingin mengetahui bagaimana penerapan pengendalian biaya produksi pada PT. Ongkowidjojo-Malang dalam upaya meningkatkan efisiensi biaya produksi.

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengendalian biaya produksi yang lebih efektif yang mungkin dapat diterapkan pada PT. Ongkowidjojo-Malang.

## 2. KAJIAN PUSTAKA

### Pengendalian biaya produksi

Firdaus (2009:5) mendefinisikan bahwa "Pengendalian merupakan usaha manajemen untuk mencapai tujuan yang telah diharapkan dengan melakukan perbandingan secara terus-menerus antara pelaksanaan dengan rencana". Menurut Gayle Rayburn (1999:31) "biaya produksi termasuk bahan langsung, tenaga kerja langsung, dan *overhead* pabrik yang dikeluarkan untuk memproduksi barang atau jasa.

### Pengertian biaya standar

Menurut Blocher (2001:730) "biaya standar merupakan pengeluaran perusahaan yang ditentukan sebelumnya yang dibutuhkan dalam operasi atau untuk tujuan tertentu". Menurut

Armanto (2012:133) "biaya standar adalah patok duga (*benchmark*) yang secara efektif dan efisien ditetapkan di muka (*predetermined*) untuk biaya-biaya yang seharusnya dikonsumsi oleh suatu produk".

### Pengertian Selisih (Varian)

Menurut Armanto (2012:155) varian atau selisih adalah perbedaan antara suatu rencana atau target dan suatu hasil. Sedangkan analisis varian adalah melakukan dekomposisi atas perbedaan-perbedaan antara biaya aktual dan rencana menjadi jumlah-jumlah yang terkait pada suatu realitas dan rencana. Sedangkan menurut Mulyadi (2005:395) "selisih (varian) adalah penyimpangan biaya sesungguhnya dari biaya standar". Selisih biaya sesungguhnya dengan biaya standar kemudian dianalisis dan diselidiki penyebab terjadinya selisih tersebut.

### Standar dan Analisis Selisih Biaya Bahan Baku

Menurut Supriyono (2000:102) "Standar biaya bahan baku adalah biaya bahan baku yang seharusnya terjadi dalam pengolahan satu satuan produk. Dalam menentukan standar biaya bahan baku untuk mengolah produk, ditentukan oleh dua faktor yaitu standar kuantitas bahan baku dan standar harga bahan baku."

#### 1) Perhitungan Selisih Harga Bahan Baku (SHB)

Untuk menghitung selisih harga bahan baku (*materials price variance*) maka dibandingkan antara harga bahan baku sesungguhnya dengan harga bahan baku menurut standar. Supriyono (2000:102) menyebutkan bahwa "secara matematis selisih harga bahan baku dapat dinyatakan dengan rumus:

$$\text{SHB} = (\text{HS} \times \text{KS}) - (\text{HSt} \times \text{KS}) \\ = (\text{HS} - \text{HSt}) \times \text{KS}$$

dimana:

SHB = Selisih Harga Bahan Baku

HS = Harga Beli Sesungguhnya setiap satuan

KS = Kuantitas Sesungguhnya yang dibeli

HSt = Harga beli standar setiap satuan

Apabila  $\text{HS} > \text{HSt}$  maka selisih harga tidak menguntungkan (*unfavourable*)

Apabila  $\text{HS} < \text{HSt}$  maka selisih harga menguntungkan (*favourable*)

#### 2) Perhitungan Selisih Kuantitas Bahan Baku (SKB)

Selisih kuantitas bahan baku (*material quantity or usage variance*) adalah selisih yang timbul karena telah dipakai kuantitas bahan baku yang lebih besar atau lebih kecil dibandingkan

dengan kuantitas standar di dalam pengolahan produk. Menurut Supriyono (2000:105) selisih kuantitas bahan baku dapat ditentukan dengan rumus sebagai berikut

$$\begin{aligned} \text{SKB} &= (\text{KS} \times \text{HSt}) - (\text{KSt} \times \text{HSt}) \\ &= (\text{KS} - \text{KSt}) \times \text{HSt} \end{aligned}$$

dimana:

SKB = Selisih Kuantitas Bahan Baku

KS = Kuantitas Sesungguhnya setiap satuan

KSt = Kuantitas Standar bahan baku dipakai

HSt = Harga beli standar bahan bakudipakai

Apabila  $\text{KS} > \text{KSt}$  maka selisih kuantitas tidak menguntungkan (*unfavourable*)

Apabila  $\text{KS} < \text{KSt}$  maka selisih kuantitas menguntungkan (*favourable*)

dibanding waktu standar. Menurut Supriyono(2000:109) secara matematis selisih efisiensi upah langsung dapat dinyatakan dengan rumus sebagai berikut:

$$\begin{aligned} \text{SEUL} &= (\text{TSt} \times \text{JS}) - (\text{TSt} \times \text{JSt}) \\ &= (\text{JS} - \text{JSt}) \times \text{TSt} \end{aligned}$$

dimana:

STU = Selisih Efisiensi Upah Langsung

TSt = tarif standar upah langsung per jam

JS = Jam Sesungguhnya

JSt = Jam Standar

Apabila  $\text{JS} > \text{JSt}$  maka selisih efisiensi sifatnya tidak menguntungkan (*unfavourable*) atau rugi

Apabila  $\text{JS} < \text{JSt}$  maka selisih efisiensi sifatnya menguntungkan (*favourable*) atau laba

### Standar dan Analisis Selisih Biaya Tenaga Kerja Langsung

Standar biaya tenaga kerja langsung adalah biaya tenaga kerja langsung yang seharusnya terjadi di dalam pengolahan satu satuan produk. Di dalam menetapkan standar biaya tenaga kerja langsung, ditentukan oleh dua faktor yaitu standar tarif upah langsung dan standar waktu(jam) kerja langsung.

#### 1) Perhitungan Selisih Tarif Upah Langsung(STU)

Selisih tarif upah langsung timbul karena perusahaan telah membayar upah langsung dengan tarif lebih tinggi atau lebih rendah dibandingkan dengan tarif upah langsung standar yang telah ditetapkan. Menurut Supriyono(2000:107) secara matematis selisih tarif upah langsung dapat dinyatakan dengan rumus:

$$\begin{aligned} \text{STU} &= (\text{TS} \times \text{JS}) - (\text{TSt} \times \text{JS}) \\ &= (\text{TS} - \text{TSt}) \times \text{JS} \end{aligned}$$

dimana:

STU = Selisih Tarif upah Langsung

TS = Tarif Sesungguhnya upah langsung per jam

TSt = Tarif Standar upah langsung per jam

JS = Jam Sesungguhnya

Apabila  $\text{TS} > \text{TSt}$  maka STU Langsung tidak menguntungkan (*unfavourable*)

Apabila  $\text{TS} < \text{TSt}$  maka STU Langsung menguntungkan (*favourable*) atau laba

#### 2) Perhitungan Selisih Efisiensi Upah Langsung(SEUL)

Selisih efisiensi upah langsung adalah selisih yang timbul karena telah digunakan waktu kerja yang lebih besar atau lebih kecil

### Standar dan Analisis Selisih Biaya Overhead Pabrik

Standar biaya overhead pabrik adalah biaya overhead pabrik yang seharusnya terjadi untuk mengolah satu satuan produk. Selisih biaya overhead pabrik timbul karena perbedaan antara biaya overhead pabrik yang sesungguhnya terjadi dengan biaya overhead pabrik standar atau yang seharusnya terjadi.

Menurut Mulyadi (2005:197) prosedur penentuan biaya overhead pabrik standar dilaksanakan melalui tiga tahap yaitu:

- 1) Menyusun anggaran biaya overhead pabrik
- 2) Memilih dasar pembebanan
- 3) Menghitung tarif biaya overhead pabrik

#### Perlakuan Terhadap Selisih

Menurut Mulyadi(2005:432) selisih yang terjadi dapat diperlakukan dengan cara:

- 1) ditutup ke rekening rugilaba
- 2) dipakai untuk menyesuaikan rekening-rekening harga pokok penjualan, persediaan produk jadi dan persediaan barang dalam proses.

### 3. METODE PENELITIAN

Berdasarkan tujuan penelitian yang telah ditetapkan jenis penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian deskriptif yang berusaha menjelaskan objek yang diteliti dengan memberikan deskripsi atau gambaran terhadap masalah-masalah pada perusahaan tertentu secara intensif. Dalam mengumpulkan data yang diperlukan dalam penelitian ini penulis hanya menggunakan 2 metode yaitu metode *interview* (wawancara), dan metode dokumentasi.

Langkah-langkah yang dilakukan dalam mengolah data pada penelitian ini sebagai berikut:

- Penentuan Tarif Standar Biaya Produksi
- Melakukan perhitungan pemisahan biaya *overhead* pabrik semivariabel ke dalam biaya *overhead* pabrik tetap dan variabel sebelum melakukan perhitungan standar biaya *overhead* pabrik dengan metode analisis regresi(*leastsquare*).
- Menghitung tarif biaya *overhead* pabrik
- Mencari penyebab selisih yang terjadi dan siapa yang harus bertanggung jawab terhadap penyimpangan yang terjadi selanjutnya menentukan tindakan korektif sebagai dasar pada periode berikutnya.
- Mencatat perlakuan terhadap selisih yang terjadi baik itu selisih menguntungkan ataupun selisih yang merugikan sebagai koreksi.

#### 4.HASIL DAN PEMBAHASAN

##### Evaluasi Pengendalian Biaya Produksi pada PT. Ongkowidjojo

Berdasarkan data anggaran dan realisasi biaya produksi pada PT. Ongkowidjojo-Malang terjadi perbedaan atau selisih antara biaya produksi yang dianggarkan dengan biaya yang sesungguhnya terjadi. Oleh karena itu, untuk mengetahui penyebab dan pertanggung jawaban selisih maka diperlukan analisis selisih. Metode analisis selisih dapat menjelaskan secara lebih terperinci penyimpangan-penyimpangan yang terjadi antara biaya yang distandarkan atau yang dianggarkan dengan realisasi biaya produksi sehingga dengan hasil analisis ini diharapkan sistem pengendalian biaya produksi menjadi lebih optimal.

##### Analisis Selisih(Varian)

##### Analisis Selisih Bahan Baku

Bahan baku yang digunakan dalam memproduksi rokok adalah tembakau dan cengkeh. Analisis selisih bahan baku terdiri dari selisih harga bahan baku(SHB) dan selisih kuantitas bahan baku(SKB). Berdasarkan data yang tersedia maka perhitungan Selisih Harga Bahan baku (SHB) dan Selisih Kuantitas Bahan baku (SKB) pada PT. Ongkowidjojo-Malang adalah sebagai berikut:

$$SHB = (HS-HSt) \times KS$$

$$SHB \text{ Tembakau} = (47.493,35-40.000) \times 69.561 \text{ kg} \\ = \text{Rp.} 521.244.919,35 (\text{Unfavourable})$$

$$SHB \text{ Cengkeh} = (85.353,72-60.000) \times 16.841 \text{ kg} \\ = \text{Rp.} 426.981.998,52 (\text{Unfavourable})$$

$$SKB = (KS-KSt) \times HSt$$

$$SKB \text{ Tembakau} = (69.561 - 71.551,05) \times \text{Rp.} 40.000 \\ = \text{Rp.} 79.602.000 (\text{Favourable})$$

$$SKB \text{ Cengkeh} = (16.841 - 17.809,65) \times \text{Rp.} 60.000 \\ = \text{Rp.} 58.119.000 (\text{Favourable})$$

##### Penyebab terjadinya selisih bahan baku

Adanya selisih yang tidak menguntungkan pada analisis selisih harga bahan baku diakibatkan adanya perubahan atau fluktuasi harga bahan baku di pasaran. Pada kondisi ini harga bahan baku sesungguhnya lebih besar dari harga bahan baku yang telah distandarkan perusahaan. Kenaikan harga bahan baku di pasar disebabkan adanya kelangkaan bahan baku akibat perubahan musim atau kegagalan panen. Namun, dalam menyuplai bahan baku tembakau salah satu dewan direksi perusahaan memiliki lahan sendiri untuk menanam tembakau sehingga perusahaan tidak mengalami kesulitan dalam pengadaan tembakau dan bisa menekan biaya transportasi. Sedangkan, untuk pengadaan bahan baku cengkeh perusahaan masih bergantung pada *supplier* lain di luar Kota Malang.

Hasil perhitungan yang telah dilakukan terhadap bahan baku diperoleh hasil bahwa terdapat selisih menguntungkan (*favourable*) untuk kuantitas bahan baku baik bahan baku tembakau dan cengkeh. Sedangkan untuk selisih harga bahan baku diperoleh hasil yang tidak menguntungkan (*unfavourable*). Adanya selisih menguntungkan pada SKB dikarenakan kuantitas yang sesungguhnya terjadi lebih kecil daripada kuantitas yang distandarkan atau dianggarkan. Hal tersebut, dipengaruhi oleh adanya penurunan produksi atas kebijakan perusahaan dalam upaya menekan biaya produksi. Selain itu, selisih menguntungkan terjadi karena pemakaian bahan baku yang tepat dan kualitas bahan baku yang baik sehingga mengurangi inefisiensi ketika proses produksi berlangsung.

##### Pihak yang Bertanggung Jawab Terhadap Selisih Biaya Bahan Baku

Selisih kuantitas bahan baku merupakan tanggung jawab kepala departemen produksi. Sedangkan, selisih harga bahan baku merupakan tanggung jawab dari bagian pembelian yaitu direktur II sebagai pengendali cengkeh dan direktur III sebagai pengendali tembakau.

##### Analisis Selisih Biaya Tenaga Kerja Langsung

Data biaya tenaga kerja langsung pada penelitian ini adalah biaya tenaga kerja pada bagian penggilingan sejumlah 50 orang. Perhitungan selisih biaya tenaga kerja langsung terdiri dari Selisih Tarif Upah Langsung (STU) dan Selisih Efisiensi Upah Langsung (SEUL). Berikut adalah perhitungan STU dan SEUL pada PT. Ongkowidjojo-Malang tahun 2011:

$$STU = (TS-TSt) \times JS$$

$$\begin{aligned}
 &= (\text{Rp.}3.665 - \text{Rp.} 3.750) \times 2278 \text{ jam} \\
 &= \text{Rp.} 193.630 (\text{Favourable}) \\
 \text{SEUL} &= (\text{JS} - \text{JSt}) \times \text{TSt} \\
 &= (2278 \text{ jam} - 2400 \text{ jam}) \times \text{Rp.} 3.750 \\
 &= \text{Rp.} 457.500 (\text{Favourable})
 \end{aligned}$$

### Penyebab Selisih Biaya Tenaga Kerja Langsung

Perhitungan selisih tarif upah menguntungkan sebesar Rp. 193.630 karena dampak dari penurunan produksi yang mengakibatkan tarif upah perjam berubah dari Rp.3.750 menjadi Rp.3.665. Sedangkan, perhitungan selisih efisiensi upah tenaga kerja langsung menunjukkan hasil yang menguntungkan sebesar Rp. 457.500. Hal tersebut dikarenakan perusahaan memiliki pegawai yang cukup terampil dalam mengerjakan tugas mereka sehingga proses produksi bisa berjalan dengan lancar dan tepat waktu. Selain itu, perusahaan menetapkan kebijakan penurunan produksirokok pada tahun 2011. Tujuan dari kebijakan ini adalah untuk penghematan biaya tenaga kerja yang dianggap cukup berpengaruh besar terhadap keuangan perusahaan dimana nilai Upah Minimum Regional Malang yang cukup tinggi dibanding kota lainnya.

### Pihak yang Harus Bertanggung Jawab Terhadap Selisih Tenaga Kerja Langsung

Selisih jam kerja langsung merupakan tanggung jawab kepala bagian produksi karena kepala bagian produksi yang melakukan pengawasan ketika proses produksi berlangsung. Sedangkan, selisih tarif upah merupakan tanggung jawab dewan direksi karena besarnya tarif upah tenaga kerja langsung didasarkan atas perjanjian kerja antara tenaga kerja dengan perusahaan, dalam hal ini yang bertanggung jawab terhadap proses pengupahan karyawan adalah kepala bagian personalia.

### Analisis Selisih Biaya Overhead Pabrik

Biaya *overhead* pabrik sesungguhnya tidak selalu sama dengan biaya *overhead* pabrik yang telah direncanakan sebelumnya. Penghitungan analisis selisih biaya *overhead* pabrik dapat dilakukan dengan menggunakan metode satu selisih, dua selisih, tiga selisih, dan empat selisih. Berikut adalah hasil perhitungan biaya *overhead* pabrik pada PT. Ongkowijoyo-Malang tahun 2011 berdasarkan keempat metode tersebut:

$$\begin{aligned}
 &\text{Rekapitulasi dari metode 1 selisih} \\
 \text{BOP Aktual} &= \text{Rp.} 5.180.363.660 \\
 \text{BOP dibebankan} &= \text{Rp.} 4.785.131.047,23 \\
 \text{Total Selisih} &= \text{Rp.} 395.232.612,77 (\text{Unfavourable})
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 &\text{Rekapitulasi dari metode 2 selisih} \\
 \text{ST} &= \text{Rp.} 366.789.750,31 (\text{Unfavourable}) \\
 \text{SV} &= \text{Rp.} 28.442.862,46 (\text{Unfavourable}) \\
 \text{Total Selisih} &= \text{Rp.} 395.232.612,77 (\text{Unfavourable})
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 &\text{Rekapitulasi 3 Selisih} \\
 \text{SP} &= \text{Rp.} 286.271.303,75 (\text{Unfavourable}) \\
 \text{SK} &= \text{Rp.} 23.963.778 (\text{Unfavourable}) \\
 \text{SE} &= \text{Rp.} 84.997.531,02 (\text{Unfavourable}) \\
 \text{Total Selisih} &= \text{Rp.} 395.232.612,77 (\text{Unfavourable})
 \end{aligned}$$

### Rekapitulasi 4 Selisih

$$\begin{aligned}
 \text{SP} &= \text{Rp.} 286.271.303,75 (\text{Unfavourable}) \\
 \text{SK} &= \text{Rp.} 23.963.778 (\text{Unfavourable}) \\
 \text{SEV} &= \text{Rp.} 80.518.446,56 (\text{Unfavourable}) \\
 \text{SET} &= \text{Rp.} 4.479.084,46 (\text{Unfavourable}) \\
 \text{Total Selisih} &= \text{Rp.} 395.232.612,77 (\text{Unfavourable})
 \end{aligned}$$

### Penyebab Selisih Biaya Overhead Pabrik

Selisih biaya *overhead* pabrik yang tidak menguntungkan terjadi karena perbedaan antara kapasitas yang sesungguhnya, kapasitas standar, dan kapasitas normal. Kapasitas yang sesungguhnya dan kapasitas standar kurang dari kapasitas normal sehingga dalam hal ini, kapasitas yang sesungguhnya dan kapasitas yang dianggarkan tidak dapat memenuhi kapasitas normal dikarenakan adanya penurunan produksi. Penurunan produksi yang dilakukan perusahaan atas kebijakan dewan direksi karena adanya faktor eksternal perusahaan yang tidak bisa dihindari. Misalnya: adanya kenaikan bahan baku rokok (tembakau dan cengkeh), kenaikan bahan pembantu rokok dan adanya kenaikan tarif cukai rokok.

Selisih anggaran atau selisih pengeluaran mendapatkan hasil tidak menguntungkan karena biaya yang sesungguhnya lebih kecil dibanding dengan biaya yang dianggarkan pada kapasitas sesungguhnya. Hasil selisih kapasitas juga tidak menguntungkan. Hal tersebut dikarenakan oleh faktor eksternal yang umumnya tidak dapat dikendalikan oleh kepala departemen perusahaan misalnya karena adanya keterlambatan pasokan bahan baku dan kerusakan mesin yang tidak bisa dihindari. Sedangkan, untuk selisih efisiensi juga menunjukkan hasil yang tidak menguntungkan baik itu selisih efisiensi variabel dan selisih efisiensi tetap. Hal ini menunjukkan kurang efisiennya perusahaan dalam mengelola biaya *overhead* pabrik variabel maupun biaya *overhead* pabrik tetap karena rendahnya tarif yang ditetapkan untuk biaya *overhead* pabrik dan penentuan kapasitas standar yang kurang dari kapasitas normalnya sehingga ada kapasitas yang tidak digunakan dalam proses produksi.

### Pihak yang bertanggung jawab terhadap selisih biaya overhead pabrik

Terjadinya selisih biaya *overhead* pabrik merupakan tanggung jawab dari semua manajer

eksekutif maupun manajer departemen. Kepala bagian instalasi bertanggungjawab pada biaya *overhead* pabrik yang berhubungan dengan peralatan dan mesin-mesin pabrik. Selisih volume adalah tanggung jawab manajemen produksi, sedangkan selisih kapasitas adalah tanggung jawab manajemen puncak atau dewan direksi.

### **Upaya Peningkatan Efisiensi Biaya Produksi**

Berdasarkan perhitungan analisis varian biaya produksi terdapat hasil yang menguntungkan maupun tidak menguntungkan. Dengan adanya penyimpangan yang tidak menguntungkan maka perusahaan dapat melakukan upaya untuk meningkatkan efisiensi biaya produksi antara lain sebagai berikut:

#### **a. Biaya Bahan Baku**

Adanya inefisiensi pada harga bahan baku karena kenaikan harga pasar yang cukup signifikan pada tembakau dan cengkeh menjadikan perusahaan mengambil kebijakan untuk menurunkan produksi rokok. Upaya yang harus dilakukan perusahaan adalah tetap mengelola lahan tembakau yang sudah dimiliki perusahaan dengan baik dan harus pandai-pandai memilih *supplier* dalam pengadaan bahan baku cengkeh dan bahan pembantu lainnya.

#### **b. Biaya Tenaga Kerja Langsung**

Selisih biaya tenaga kerja langsung yang terjadi pada PT Ongkowidjojo menunjukkan hal yang menguntungkan atau efisien baik itu selisih tarif upah dan selisih efisiensi upah langsung. Adanya efisiensi atas selisih tarif upah langsung dikarenakan perusahaan memiliki tenaga kerja yang terampil dan adanya penurunan produksi mengakibatkan biaya untuk upah langsung lebih sedikit dari anggaran. Selain itu, efisiensi biaya tenaga kerja langsung perusahaan juga disebabkan adanya penerapan sistem kontrak atau borongan pada tenaga kerja langsung. Sistem kontrak ini berisikan hak dan kewajiban perusahaan terhadap tenaga kerja langsung sebatas perjanjian atau kontrak yang telah disepakati.

Upaya peningkatan efisiensi perusahaan adalah dengan melakukan pengawasan secara *kontinyu* ketika proses produksi berlangsung agar tenaga kerja mampu menjalankan tugasnya dengan penuh tanggung jawab. Selain itu, penerapan kebijakan perusahaan dengan pembukaan pabrik baru yang dilakukan di daerah yang memiliki Upah Minimum Regional (UMR) yang lebih rendah dari Kota Malang diharapkan dapat menekan biaya tenaga kerja.

#### **c. Biaya *Overhead* Pabrik**

Perhitungan analisis varian menggunakan metode satu selisih, metode dua selisih, metode tiga

selisih dan metode empat selisih dapat membuat perusahaan mengetahui secara detail penyebab penyimpangan yang terjadi. Apakah penyimpangan terjadi kesalahan penentuan tarif *overhead* baik tarif tetap maupun tarif variabel atau kebijakan produksi yang dilakukan perusahaan. Oleh karena itu, perlu adanya perhitungan tarif yang tepat dan pemisahan biaya *overhead* pabrik sebagai upaya peningkatan efisiensi biaya *overhead* pabrik.

### **Perlakuan Terhadap Selisih Biaya Produksi**

Setelah melakukan perhitungan analisis selisih dan mencari penyebab timbulnya selisih tersebut maka langkah perusahaan selanjutnya adalah mengalokasikan pembebanan terhadap selisih yang diperoleh karena hal tersebut berpengaruh pada laporan keuangan perusahaan khususnya laporan laba rugi. Pada penelitian ini penyimpangan selisih yang terjadi banyak disebabkan oleh proses produksi yang kurang efisien serta aktivitas perusahaan yang berada di bawah kapasitas normal maka selisih yang berkaitan dengan proses produksi tersebut dialokasikan ke perkiraan harga pokok produksi sebagai penambah harga pokok penjualan.

## **5. PENUTUP**

### **Kesimpulan**

Berdasarkan data yang telah dikumpulkan dan dianalisis dapat diambil kesimpulan sebagai berikut:

- a. PT. Ongkowidjojo merupakan perusahaan manufaktur yang bergerak di bidang industri rokok. Dalam kegiatan produksinya perusahaan perlu memperhatikan pengendalian biaya produksi agar tetap bertahan dalam persaingan industri rokok yang semakin ketat. Perusahaan telah menetapkan biaya standar untuk bahan baku langsung dan tenaga kerja langsung. Namun, untuk biaya *overhead* pabrik belum ditetapkan standarnya.
- b. Secara keseluruhan hasil perhitungan selisih biaya produksi pada PT. Ongkowidjojo-Malang adalah tidak menguntungkan (*unfavourable*) sebesar Rp. 1.205.087.400,64. Hal ini menunjukkan bahwa perusahaan belum cukup baik dalam melakukan pengendalian biaya produksi sehingga pada bagian tertentu masih perlu dilakukan perbaikan. Upaya yang dapat dilakukan perusahaan untuk meningkatkan efisiensi biaya produksi diantaranya:
  - 1) Tetap mengelola lahan tembakau yang dimiliki perusahaan dengan baik dan harus

pandai-pandai dalam memilih suplier dalam pengadaan bahan baku.

- 2) Menfokuskan usaha di anak cabang perusahaan yang berada di luar kota malang yang memiliki Upah Minimum Regional (UMR) lebih rendah. Kebijakan ini dilakukan untuk menekan biaya tenaga kerja.
- 3) Meningkatkan pengawasan dalam proses produksi agar tenaga kerja mampu menjalankan tugasnya dengan penuh tanggung jawab.
- 4) Memilih tenaga kerja yang terampil dan kompeten di bidangnya agar proses produksi dapat berjalan dengan lancar.

### Saran

Beberapa saran perbaikan yang diharapkan dapat bermanfaat bagi PT. Ongkowidjojo-Malang adalah sebagai berikut:

- a. Sebaiknya penetapan biaya standar dan anggaran tetap dilakukan perusahaan untuk meningkatkan efisiensi biaya produksi. Namun, penentuan besarnya biaya standar produksi harus lebih dicermati karena banyak dipengaruhi oleh faktor eksternal perusahaan.
- b. Selama ini PT. Ongkowidjojo tidak melakukan pemisahan biaya semi variabel pada biaya *overhead* pabrik. Padahal pemisahan biaya semi variabel adalah penting untuk menentukan tarif biaya *overhead* pabrik.
- c. Perlu adanya batas penyimpangan sehingga perusahaan mengetahui tingkat kewajaran dari penyimpangan yang telah terjadi.

### Daftar Pustaka

- Blocher.2001. *Manajemen Biaya dengan Tekanan Strategik Buku 2*.Jakarta:Salemba Empat.
- Dunia,Firdaus A,Wasila Abdullah.2009.*Akuntansi Biaya Edisi 2*.Jakarta:Salemba Empat.
- Handoko,Hani T.2003.*Manajemen*.Jakarta:Salemba Empat
- Mulyadi.2005.Akuntansi Biaya Edisi 5.Yogyakarta:Universiats Gajahmada
- Rayburn,L.Gayle.1999. *Akuntansi Biaya:dengan mwnggubakan pendekatan Manajemen Biaya Edisi 6 Jilid 1*. Jakarta:Erlangga
- Supriyono,R.A.2000.*Sistem Pengendalian Manajemen Edisi Pertama Cetakan Pertama*.Yogyakarta:BPFE
- Supriyono,R.A.2001.*Akuntansi Manajemen3 Proses Pengendalian Manajemen Edisi Pertama*.Yogyakarta:BPFE
- Witjaksono,Armanto.2012.*Akuntansi Biaya Edisi Revisi*.Yogyakarta:Graha Ilmu